

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO

fremsat den 3. juni 2003 ¹

1. Ved domme afsagt den 14. og 21. december 2001 har Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF forelagt Domstolen en række præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af sjette momsdirektiv² (herefter »direktivet«). Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at en medlemsstat som følge af en lovændring i henhold til direktivets artikel 20 eller artikel 5, stk. 7, litra a), kræver, at en afgiftspligtig helt eller delvist tilbagebetaler den moms, han har fradraget i medfør af direktivet. Den forelæggende ret har også anmodet Domstolen om at præcisere, hvilken betydning denne lovændring har for de kontrakter om udlejning af fast ejendom, der allerede var indgået på tidspunktet for ændringens ikrafttræden. Den forelæggende ret har endelig anmodet Domstolen om at præcisere, om det ændrer noget ved svaret på det første spørgsmål, hvis der kun tages hensyn til perioden efter meddelelsen om det lovforslag, der førte til den pågældende lovændring.

I — Retsforskrifter

A — *Relevante bestemmelser i direktivet*

2. Direktivets artikel 2 har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne genskab.

[...]«

3. Direktivets artikel 4, stk. 1, bestemmer:

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk

virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

6. Direktivets artikel 11, punkt A, bestemmer:

4. Direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), foreskriver:

»1. Beskatningsgrundlaget er:

»Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag:

[...]

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted.«

[...]«

7. Direktivets artikel 13, punkt B, bestemmer:

5. Direktivets artikel 10, stk. 2, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

»[...] afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af goderne eller tjenesteydelsen finder sted.

[...]«.

[...]

- b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom [...]«
2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

8. Direktivets artikel 13, punkt C, bestemmer imidlertid:

[...]

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

- a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom
- c) den merværdiafgift, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a) [...]«

[...]

10. Direktivets artikel 20 bestemmer endelig:

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

9. Direktivets artikel 17 har følgende ordlyd:

- »1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.
- a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

b) når der efter angivelsens udfærdigelse er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet, navnlig i tilfælde af annullation af køb eller opnåelse af rabatter; der skal dog ikke ske berigtigelse i tilfælde af helt eller delvis ubetalte transaktioner, i tilfælde af behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri, samt i tilfælde af erlagte afgifter for gaver af ringe værdi og vareprøver, som omhandlet i artikel 5, stk. 6. Medlemsstaterne kan dog kræve berigtigelse i forbindelse med helt eller delvis ubetalte transaktioner og i tilfælde af tyveri.

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom, kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til ti år³.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

[...]«

B — *Relevante bestemmelser i nederlandsk lovgivning*

11. Kongeriget Nederlandene har gennemført direktivet ved en lov af 28. december 1978⁴ om ændring af »Wet op de omzet-

Som undtagelse fra ovennævnte afsnit kan medlemsstaterne ved berigtigelsen lægge en periode på fem hele år til grund, fra det tidspunkt at regne, hvor godet blev taget i brug første gang.

3 — I henhold til artikel 1, stk. 4, i Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms — anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EFT L 102, s. 18) skal denne sætning affattes således: »For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan den periode, der lægges til grund for berigtigelsen, forlænges med op til 20 år.«

4 — *Staatsblad* 1978, s. 677.

belastning 1968« (lov om omsætningsafgift fra 1968, herefter »loven fra 1968«)⁵. Loven fra 1968 blev efterfølgende ændret ved »Wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968 enz.« (lov af 18.12.1995 om ændring af loven fra 1968 mv., herefter »loven fra 1995«)⁶.

12. Af artikel 11, stk. 1, litra b), nr. 5, i loven fra 1968, som gennemfører direktivets artikel 13, punkt B og C, fremgik det, inden bestemmelsen blev ændret ved loven fra 1995, at udlejning af fast ejendom var fritaget for moms, men at udlejer eller lejer efter fælles anmodning til afgiftsmyndighederne kunne vælge at erlægge moms i forbindelse med udlejning til andre formål end beboelse.

13. Denne bestemmelse blev imidlertid ændret ved loven fra 1995, hvori adgangen til at udnytte denne mulighed blev begrænset til tilfælde, hvor lejer bruger den lejede faste ejendom til formål, for hvilke der består en fuldstændig eller næsten fuldstændig ret til fradrag af moms.

14. Loven fra 1995 trådte i overensstemmelse med artikel V, stk. 1, heri i kraft den 29. december 1995, men med tilbagevirkende kraft fra den 31. marts 1995 kl. 18.00, hvor finansministeren udsendte en pressemeddelelse om, at ministerrådet havde til hensigt at ændre loven fra 1968

med tilbagevirkende kraft fra tidspunktet for denne meddelelse. Det bestemmes dog i artikel V, stk. 9, at den nye regel i en periode regnet fra det første regnskabsår, hvor udlejer er begyndt at udnytte den faste ejendom, til begyndelsen af det tiende regnskabsår, herefter ikke gælder for kontrakter om udlejning af fast ejendom, som er indgået skriftligt inden den 31. marts 1995 kl. 18.00, og som opfylder visse betingelser.

15. Reglerne om berigtigelse af moms, der er fradraget i forbindelse med fast ejendom, er fastlagt i artikel 13, stk. 2, i gennemførelsesbekendtgørelsen til loven fra 1968 (herefter »gennemførelsesbekendtgørelsen fra 1968«). I overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 20 foreskrives det heri, at fradraget for den faste ejendom berigtiges i løbet af en periode på ni regnskabsår regnet fra det år, hvor den erhvervsdrivende tog ejendommen i brug første gang, og at berigtigelsen årligt omfatter en tiendedel af det momsbeløb, der er fradraget.

II — De faktiske omstændigheder, retsforhandlingerne for den nationale domstol og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-487/01

16. I årene 1990 og 1991 udskiftede Leusden kommune naturgræsset på en af

5 — *Staatsblad* 1968, s. 329.

6 — *Staatsblad* 1995, s. 659.

sine sportsbaner med kunstgræs. Den 1. januar 1992 blev denne bane udlejet til Mixed Hockey Club Leusden (herefter »hockeyklubben«).

17. Da hockeyklubben ikke havde ret til fradrag af moms, valgte den i samråd med Leusden kommune at svare moms af udlejningen i henhold til artikel 11 i loven fra 1968. Det betød, at Leusden kommune i medfør af direktivets artikel 17, hvori det bestemmes, at moms af goder eller tjenesteydelser kun kan fradrages, hvis disse goder eller tjenesteydelser anvendes i forbindelse med transaktioner, der også pålægges moms, kunne fradrage hele momsbeløbet for det arbejde, den udførte på sportsbanen.

18. Efter vedtagelsen af loven fra 1995, som ændrede artikel 11 i loven fra 1968, havde Leusden kommune og hockeyklubben ikke længere mulighed for at pålægge udlejningen af den pågældende sportsbane afgift. Afgiftsmyndighederne besluttede derfor at anmode Leusden kommune om at berigtige den moms, der var fradraget for det nævnte arbejde i henhold til artikel 13 i gennemførelsesbekendtgørelsen fra 1968. Den konkrete berigtigelse drejede sig kun om en del af den oprindeligt fradragne moms, nemlig momsen af den del af berigtigelsesperioden på ti år regnet fra det tidspunkt, hvor sportsbanen blev taget i brug første gang, som endnu ikke var forløbet på tidspunktet efter ikrafttrædelsen af loven fra 1995.

19. Leusden kommune indbragte denne afgørelse for Gerechtshof te Amsterdam uden at få medhold. Kommunen indbragte herefter sagen for Hoge Raad, idet den bl.a. gjorde gældende, at berigtigelsen af momsfradraget som følge af lovændringen er i strid med principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed, jf. Domstolens dom af 3. december 1998, Belgocodex⁷, og af 8. juni 2000, Schloßstraße⁸.

20. Hoge Raad er i tvivl om, hvordan de relevante bestemmelser i direktivet skal fortolkes, eftersom der er visse forskelle mellem omstændighederne i den foreliggende sag og de omstændigheder, som forelå i de to nævnte domme, og har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er sjette direktivs artikel 20, stk. 2, og artikel 17 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed — i et tilfælde, hvor der ikke er tale om svig eller misbrug eller om ændring af den påtænkte anvendelse, jf. præmis 50 og 51 i Domstolens dom i Schloßstraße-sagen — til hinder for, at den moms, som en afgiftspligtig har fradraget, og som han har betalt for en (fast) ejendom, som er blevet leveret ham med henblik på (momspligtig) udlejning af denne ejendom, alene af den grund,

7 — Sag C-381/97, Sml. I, s. 8153.

8 — Sag C-396/98, Sml. I, s. 4279.

at den afgiftspligtige som følge af en lovændring ikke længere har ret til at give afkald på fritagelse for denne udlejning, berigtiges for de på tidspunktet for denne valgmuligheds bortfald (i det foreliggende tilfælde den 1.1.1996) endnu ikke forløbne år af berigtigelsesperioden i henhold til nævnte artikel 20, stk. 2?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er lovændringen da alene uanvendelig med hensyn til den i spørgsmål 1 nævnte fradragne afgift, eller også — indtil berigtigelsesperioden er udløbet — med hensyn til beskatningen (i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt C), af den i spørgsmål 1 nævnte udlejning?»

Sag C-7/02

21. Selskabet G&S Properties BV (herefter »G&S«), der hører under Holin Groep BV c.s. (herefter »Holin-koncernen«), lod i årene 1994 og 1995 opføre en kontorejendom på en grund, der tilhørte G&S, og foretog fradrag for den moms, som var faktureret i forbindelse hermed.

22. I midten af 1994 optog G&S forhandlinger med ING Bank NV (herefter »ING«) om udlejning af en del af kontorejendommen eller salg af ejendommen. Under forhandlingerne enedes G&S og ING om, at de ved indgåelse af en eventuel lejekontrakt ville vælge at erlægge afgift af udlejningen som omhandlet i artikel 11 i loven fra 1968. ING havde til hensigt at benytte det lejede til sin bankvirksomhed, som er momsfrataget i henhold til lov.

23. G&S har imidlertid anført, at selskabet blev forhindret i at udleje den pågældende faste ejendom til ING inden den 31. marts 1995. Lejekontrakten blev først undertegnet i december 1995 og trådte i kraft den 1. januar 1996.

24. ING og Holin-koncernen anmodede efterfølgende afgiftsmyndigheden om at blive undtaget fra momsfratagelsen i medfør af artikel 11 i loven fra 1968. Denne anmodning blev imidlertid afvist, fordi loven fra 1995, der ændrede artikel 11 i loven fra 1968, var trådt i kraft, og lejekontrakten ikke var omfattet af overgangsordningen i artikel V, stk. 9, i loven fra 1995, eftersom den ikke var indgået skriftligt inden den 31. marts 1995 kl. 18.00.

25. Afgiftsmyndigheden fastslog desuden, at Holin-koncernen havde opført den pågældende ejendom som led i sin egen virksomhed, at den anvendte ejendommen i forbindelse med denne virksomhed, og at Holin-koncernen ikke kunne have fradraget

momsen, hvis den havde erhvervet ejendommen fra tredjemand. Myndigheden pålagde derfor i medfør af artikel 3, stk. 1, litra h), i loven fra 1968, der bygger på direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), Holin-koncernen at betale den tidligere fradragne moms vedrørende opførelsen af den pågældende faste ejendom.

26. Holin-koncernen indbragte denne afgørelse for Gerechtshof te Amsterdam uden at få medhold. Den indbragte herefter sagen for Hoge Raad med påstand om, at den anfægtede afgørelse, hvori koncernen som følge af den nævnte lovændring pålægges at betale moms i medfør af den nationale bestemmelse, der er vedtaget på grundlag af direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), var i strid med principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed, jf. Belgocodex- og Schloßstraße-dommene.

27. Hoge Raad er i tvivl om, hvordan de relevante bestemmelser i direktivet skal fortolkes, eftersom der er visse forskelle mellem omstændighederne i den foreliggende sag og de omstændigheder, der forelå i de to nævnte domme, og har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Er sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 17 eller de fællesskabsretlige principper om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed — i et tilfælde, hvor der ikke er tale om svig eller misbrug eller om ændring af den påtænkte anvendelse, jf. præmis 50 og 51 i Domstolens dom

i Schloßstraße-sagen — til hinder for, at der opkræves afgift i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), i et tilfælde, hvor en afgiftspligtig har fradraget moms, som er betalt af goder eller tjenesteydelser, der er leveret til denne med henblik på en påtænkt, momspligtig udleje af en bestemt fast ejendom, alene af den grund, at den afgiftspligtige som følge af en lovændring ikke længere har ret til at give afkald på afgiftsfritagelse for denne udlejning?

- 2) Gælder en eventuel bekræftende besvarelse af det første spørgsmål også for den fradragsret, der er opstået i tiden mellem meddelelsen om den påtænkte lovændring, der er nævnt i det første spørgsmål, og ændringens ikrafttræden. Kan der — sagt med andre ord — såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, opkræves afgift i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), med hensyn til de elementer af købsprisen, som omhandlet i sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), som er tilkommet efter tidspunktet for meddelelsen om den påtænkte lovændring? «

III — Retsforhandlingerne ved Domstolen

28. Under den skriftlige forhandling har Leusden kommune, den nederlandske rege-

ring, den franske regering og Kommissionen indgivet indlæg i sag C-487/01, mens den nederlandske regering, den franske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har indgivet indlæg i sag C-7/02. De to sager er ved kendelse af 6. november 2002 blevet forenet i henhold til artikel 43 i Domstolens procesreglement. Leusden kommune, Holin-koncernen, den nederlandske regering og Kommissionen deltog i retsmødet den 9. januar 2003.

IV — Retlig vurdering

A — *Det første præjudicielle spørgsmål i sag C-487/01 og i sag C-7/02*

29. Med det første spørgsmål i sag C-487/01 har den forelæggende ret nærmere bestemt anmodet Domstolen om at oplyse, om principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at en medlemsstat som følge af en lovændring kræver, at en afgiftspligtig tilbagebetaler den afgift, han har fradraget, i henhold til direktivets artikel 20.

30. Det første spørgsmål i sag C-7/02 svarer i det væsentlige til ovennævnte spørgsmål bortset fra, at det er direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), der påberåbes, i stedet for artikel 20.

31. Eftersom de to spørgsmål i det store og hele er ens, behandles de under ét i det følgende.

Kort gennemgang af parternes indlæg for Domstolen

32. Leusden kommune har gjort opmærksom på, at den udarbejdede investeringsplanerne og fastsatte det beløb, hockeyklubben skulle betale for at leje sportsbanen, i tillid til den lovgivning, som var gældende på det tidspunkt, hvor arbejdet i forbindelse med omdannelsen af den pågældende bane blev udført, og som gav kommunen ret til at fradrage hele momsens af udgifterne vedrørende dette arbejde. Lejekontrakten indeholder ingen bestemmelse, som i tilfælde af en lovændring som den her omhandlede giver kommunen ret til at ændre lejebeløbet, således at den merudgift, der skyldes ændringen, væltes over på lejeren. For ikke at skulle betale denne merudgift vil kommunen derfor være nødt til at anlægge sag med påstand om ændring af lejebeløbet i henhold til artikel 258 i Bog VI i Burgerlijk Wetboek (den nederlandske civillovbog), og udfaldet af denne retssag vil naturligvis være usikkert.

33. Leusden kommune har til støtte herfor henvist til Schloßstraße-dommen og til generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse i sag C-17/01, Sudholz⁹. Det fremgår

⁹ — Forslag til afgørelse af 24.10.2002 i sag C-17/01, Sudholz, dom af 29.4.2004, Sml. I, s. 4243 og s. 4245.

heraf, at principperne om retssikkerhed og om beskyttelse af den berettigede forventning i almindelighed er til hinder for, at den ret til fradrag af moms, der én gang er erhvervet, kan tilbagekaldes ved en senere lovændring. Leusden kommune har i lyset af de nævnte principper anført, at den ikke kan pålægges en berigtigelse af den fradragne moms i henhold til direktivets artikel 20. Den mener derfor, at det første spørgsmål bør besvares bekræftende.

34. Holin-koncernen har også anført, at den på det tidspunkt, hvor den gik i gang med at opføre den bygning, der senere blev udlejet til ING, var overbevist om, at den kunne vælge at svare moms af udlejningen med hjemmel i den dagældende affattelse af artikel 11 i loven fra 1968. Bygningen blev opført netop med henblik på at blive udlejet til ING, hvilket fremgår af den omstændighed, at den blev udstyret med pengeskabe. Koncernen har desuden anført, at den allerede inden den 31. marts 1995 og forud for kontraktindgåelsen havde påtaget sig forpligtelser over for ING med hensyn til den fremtidige udlejning af den faste ejendom og betaling af moms af lejeløbet.

35. I lyset af principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed og navnlig den måde, Domstolen anvendte disse principper på i Schloßstraße-dommen, mener Holin-koncernen derfor ikke, at de nederlandske afgiftsmyndigheder som følge af ændringen af artikel 11 i loven fra 1968 havde ret til at kræve den moms, koncernen havde fradraget, tilbagebetalt, hverken gen-

nem en berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20 eller ved pålæggelse af en afgift som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a). Koncernen mener derfor, at det første spørgsmål i sag C-7/01 bør besvares bekræftende.

36. Dette er den nederlandske regering, den franske regering og Kommissionen ikke enig i. Det samme gælder Det Forenede Kongeriges regering, som kun har udtalt sig om sag C-7/01.

37. Hvad først angår sag C-487/02 har den nederlandske regering anført, at der i overensstemmelse med direktivets artikel 20 skal foretages berigtigelse af den fradragne moms, for så vidt som de goder eller tjenesteydelser, der er omfattet af fradraget, ikke er anvendt i forbindelse med den momspligtige virksomhed eller er anvendt på en anden måde, end den afgiftspligtige oprindeligt har anført. Denne regel gælder ikke kun i tilfælde, hvor den afgiftspligtige rent faktisk anvender goderne eller tjenesteydelserne på en anden måde, men også i tilfælde, hvor en lovændring har gjort den hidtidige anvendelse umulig. Den nederlandske regering har videre anført, at lovgiveren burde have angivet det udtrykkeligt, hvis hensigten var at udelukke, at omstændigheder, som den afgiftspligtige ikke har nogen indflydelse på, såsom en lovændring, kunne give anledning til en berigtigelse. Det fremgår tværtimod af direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), at medlemsstaterne selv i tilfælde af tyveri, dvs. en omstændighed, som den afgiftspligtige naturligvis ikke har nogen indflydelse på, kan kræve, at den fradragne afgift tilbagebetales.

38. Desuden mener den nederlandske regering, der støttes heri af den franske regering og Kommissionen, at det ikke er hensigten med direktivets artikel 20 at opregne alle de tilfælde, hvor der skal ske en berigtigelse, men kun at nævne en række eksempler, hvilket fremgår af ordet »især« i denne bestemmelses stk. 1, første punktum. Direktivet udelukker derfor ikke, at en berigtigelse kan begrundes i en lovændring.

39. Den nederlandske regering og Kommissionen har i øvrigt understreget, at omstændighederne i den foreliggende sag adskiller sig fra dem, Domstolen skulle tage stilling til i Schloßstralle-sagen. Denne sag drejede sig nemlig om en lovændring, som betød, at den afgiftspligtige med tilbagevirkende kraft fik frataget sit tidligere fradrag og dermed helt mistede den momsfradragetsret, han havde erhvervet tidligere, mens der i den foreliggende sag er tale om en lovmæssig berigtigelse af et fradrag på grundlag af direktivets artikel 20, hvor berigtigelsen ikke har tilbagevirkende kraft, men kun gælder for den del af berigtigelsesperioden på ti år, der endnu ikke var indledt på tidspunktet for lovændringens ikrafttræden.

40. Den nederlandske regering har desuden gjort gældende, at Leusden kommune kunne have undgået det økonomiske tab, berigtigelsen var årsag til, hvis den havde truffet aftale med hockeyklubben om ændring af lejebeløbet eller havde fået sagen prøvet ved domstolene i medfør af artikel 258 i Bog VI i Burgerlijk Wetboek.

41. Regeringen har endelig tilføjet, at Leusden kommune vil have ret til fradrag for goder, der anvendes momsfrit, hvis Domstolen ikke finder, der kan foretages en berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20. Dette strider efter regeringens opfattelse mod det princip, som fremgår af præmis 44 i Becker-dommen¹⁰, præmis 14-16 i Weissgerber-dommen¹¹ og præmis 23 i Monte Dei Paschi Di Siena-dommen¹², nemlig princippet om, at en afgiftspligtig, der ønsker at udøve en afgiftsfritaget virksomhed, ikke har nogen fradragetsret.

42. Hvad angår sag C-7/02 har den nederlandske regering anført, at Holin-koncernens momspligt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), kun er en indirekte følge af den pågældende lovændring. Ifølge denne bestemmelse forfalder afgiften nemlig på det tidspunkt, hvor den afgiftspligtige udtager godet til brug for sin virksomhed. I den foreliggende sag skete dette den 1. januar 1996, hvor lejekontrakten trådte i kraft, dvs. efter, at lovændringen var trådt i kraft. Denne sag adskiller sig derfor væsentligt fra Schloßstraße-sagen, hvor den afgiftspligtige blev berøvet en fradragetsret, han havde opnået tidligere, som følge af en lovændring med tilbagevirkende kraft.

10 — Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Sml. s. 53, præmis 44.

11 — Dom af 14.7.1988, sag 207/87, Sml. s. 4433, præmis 14-16.

12 — Dom af 13.7.2000, sag C-136/99, Sml. I, s. 6109, præmis 23.

43. Den nederlandske regering har også fastslået, at Holin-koncernens momspligt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), bygger på en antagelse om, at koncernen ikke ville have ret til at fradrage moms af købsprisen, hvis den havde erhvervet den pågældende ejendom fra tredjemand på samme tidspunkt med henblik på at udleje den til ING, for så vidt som ejendommen anvendes til en virksomhed, nemlig udlejning til en bank, som i henhold til bestemmelser, der netop var trådt i kraft, ikke længere var momspligtig. I den foreliggende sag medfører momspligten i henhold til denne artikel derfor ikke nogen tilsidesættelse af principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed.

44. Kommissionen erklærede sig enig heri under retsmødet og ændrede således standpunkt i forhold til det i dens skriftlige indlæg anførte¹³.

45. Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at formålet med direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), ikke er at berigtige momsfradrag, men at opretholde princippet om afgiftsneutralitet. Regeringen har desuden gjort opmærksom på, at det påhviler de afgiftspligtige at sørge for, at de kontrakter, de indgår med tredjemand, indeholder bestemmelser, som har til formål at

undgå eventuelle negative virkninger af fremtidige lovændringer. Holin-koncernen undlod imidlertid at træffe en sådan forsigtighedsforanstaltning, da den forhandlede med ING om lejekontrakten. Det Forenede Kongeriges regering har endelig anført, at omstændighederne i Schloßstraße-sagen ikke kan sammenlignes med omstændighederne i den foreliggende sag, da den sidstnævnte sag ikke drejer sig om en forpligtelse til at tilbagebetale moms, som den afgiftspligtige har fradraget tidligere, som følge af en lovændring, men om muligheden for at kræve, at der betales moms som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a).

46. Den nederlandske regering har for begge sagers vedkommende henvist til Domstolens praksis og navnlig til dommen i Racke-sagen¹⁴, i Decker-sagen¹⁵ og i Zuckerfabrik-sagen¹⁶, hvoraf det fremgår, at det rent undtagelsesvist kan tillades, at en fællesskabsretsakt gives gyldighed fra et tidspunkt, der ligger før aktens offentliggørelse, når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt. Det er efter den nederlandske regerings opfattelse tilfældet i begge sager. For det første var hensigten med loven fra 1995 at forhindre visse former for misbrug, som artikel 11 i loven fra 1968 åbnede mulighed for, før den blev ændret. For det andet indførtes der i denne lov en overgangsordning, som skulle gælde for mange af de lejekontrakter, der allerede var indgået. Denne overgangsordning gjaldt imidlertid ikke for lejekontrakter, hvori der — som i den, der blev indgået mellem

13 — I dette indlæg gik Kommissionen nemlig ud fra, at spørgsmålet om, hvorvidt afgiften i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), kunne anvendes på Holin-koncernen, afhang af, hvornår lejekontrakten var indgået, og ikke af, hvornår den trådte i kraft. Hvis det derfor lægges til grund, at kontrakten var indgået for den 29.12.1995, mente Kommissionen, at de nederlandske afgiftsmyndigheder havde tilsidesat principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed ved at afkræve Holin-koncernen den omhandlede afgift, eftersom der stadig kunne svares moms af udlejningen efter den dagældende lovgivning.

14 — Dom af 25.1.1979, sag 98/78, Sml. s. 69, præmis 20.

15 — Dom af 25.1.1979, sag 99/78, Sml. s. 101, præmis 8.

16 — Dom af 21.2.1991, forenede sager C-143/88 og C-92/89, Sml. I, s. 415, præmis 49.

Leusden kommune og hockeyklubben — var fastsat et meget lavt lejebeløb set i forhold til den investering, udlejereren havde foretaget i ejendommen, eller en kontrakt, der — som den, der blev indgået mellem Holin-koncernen og ING — ikke var fastlagt skriftligt inden den 31. marts 1995. Kontrakter, der måtte antages alene at være indgået med henblik på en misbrugssituation som dem, loven havde til formål at forhindre, skulle ikke være omfattet af den ophævede bestemmelse. Endelig er princippet om den berettigede forventning blevet overholdt, eftersom det nederlandske skatteministerium allerede den 21. december 1994 havde meddelt, at man havde til hensigt at ændre de pågældende bestemmelser, og havde bekræftet dette i sit svar på et spørgsmål i parlamentet den 21. marts 1995 og i en pressemeddelelse den 31. marts 1995.

47. Den franske og nederlandske regering har endelig gjort gældende, at det vil stride mod princippet om afgiftsneutralitet, hvis Leusden kommune ikke bliver pålagt en berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20, og hvis Holin-koncernen ikke bliver afkrævet moms i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a). De to regeringer mener nemlig, at det ville medføre en urimelig forskelsbehandling i forhold til alle de afgiftspligtige, som efter ikrafttrædelsen af loven fra 1995 måtte ønske at istandsætte fast ejendom med udlejning for øje. De vil nemlig ikke kunne fradrage momsen for dette arbejde, selv om de befinder sig i samme situation som Leusden kommune og Holin-koncernen gjorde, før loven blev vedtaget.

Vurdering

48. Før jeg besvarer de rejste spørgsmål, vil jeg gerne minde om de principper, Domstolen har opstillet for retten til at fradrage moms i direktivets artikel 17.

49. Domstolens praksis viser først og fremmest, at denne ret indtræder, når momsen forfalder i medfør af direktivets artikel 10, og at det »følgelig kun [er] den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret«¹⁷.

50. Domstolen har efterfølgende præciseret, at en person, der erhverver goder eller tjenesteydelser i den objektivt underbyggede hensigt at udøve en økonomisk virksomhed i henhold til direktivets artikel 4, optræder som afgiftspligtig person og som følge heraf har ret til at fratække den moms, han erlægger i forbindelse med sine omkostninger¹⁸. Da direktivet ikke indeholder bestemmelser, der bemyndiger med-

17 — Jf. dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 8.

18 — Jf. dom af 14.2.1985, sag 268/83, Rompelman, Sml. s. 655, præmis 22-24, af 29.2.1996, sag C-110/94, Inzo, Sml. I, s. 857, præmis 15-19, af 15.1.1998, sag C-37/95, Ghent Coal Terminal, Sml. I, s. 1, præmis 17, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 og C-147/98, Gabalfrisa, Sml. I, s. 1577, præmis 47, af 8.6.2000 i Schloßstraße-sagen, præmis 36, og af 8.6.2000, sag C-400/98, Breitsohl, Sml. I, s. 4321, præmis 34.

lemsstaterne til at begrænse denne fradragsret, finder denne ret umiddelbart anvendelse på hele det afgiftsbeløb, der vedrører transaktioner i tidligere omsætningsled, med forbehold af eventuelle senere berigtigelser i medfør af direktivets artikel 20¹⁹.

51. Det fremgår imidlertid klart af en række af Domstolens domme, at principperne om retssikkerhed og om beskyttelse af den berettigede forventning generelt er til hinder for, at retten til fradrag af moms, når først den er erhvervet, indskrænkes på grund af faktiske forhold, omstændigheder eller begivenheder, som er indtrådt senere, og som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på²⁰.

52. Nærmere bestemt, og med relevans for den foreliggende sag, fastslog Domstolen i Schloßstraße-dommen, at »[n]år den nationale ret under sådanne omstændigheder fastslår, at den pågældende i god tro har erklæret at have til hensigt at påbegynde en økonomisk virksomhed, der giver anledning til afgiftspligtige transaktioner, og når denne hensigt bekræftes af objektive omstændigheder, har den afgiftspligtige ret til straks at fradrage den moms, der skal erlægges eller er erlagt af de goder eller tjenesteydelser, der leveres med henblik på den økonomiske virksomhed, som den afgiftspligtige har til hensigt at udøve, er

principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed til hinder for, at en lovændring, der indtræder senere end leveringen af disse goder eller disse tjenesteydelser, berører vedkommende en sådan ret med tilbagevirkende gyldighed«²¹.

53. På den anden side skal det for at kunne besvare de to her omhandlede spørgsmål først undersøges, om Leusden kommune og Holin-koncernen i lyset af den nævnte praksis rent faktisk opnåede ret til at fradrage moms i henhold til direktivets artikel 17 inden den 29. december 1995, dvs. inden ændringen af artikel 11 i loven fra 1968 trådte i kraft. Dernæst skal det ud fra samme praksis afklares, om de nederlandske afgiftsmyndigheder under de foreliggende omstændigheder kunne kræve, at Leusden kommune berigtigede momsen i henhold til direktivets artikel 20, og/eller pålægge Holin-koncernen at betale afgift i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a).

— *Leusden kommunes og Holin-koncernens erhvervelse af retten til momsfradrag i direktivets forstand*

54. Med hensyn til det første led af undersøgelsen vil jeg indledningsvis minde om, at spørgsmålet om, hvorvidt »en afgiftspligtig person i et bestemt tilfælde har erhvervet goder til brug for sin øko-

19 — Jf. dom af 21.9.1988, sag 50/87, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 4797, præmis 16 og 21, og Lennartz-dommen, nævnt i fodnote 17, præmis 27.

20 — Jf. Inzo-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 21, 24 og 25, Ghent Coal Terminal-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 20 og 22, Belgocodex-dommen, nævnt i fodnote 7, præmis 26, Schloßstraße-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 42, og Breitsohl-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 41. Jf. i samme retning også generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse af 24.10.2002 i Sudholz-sagen, nævnt i fodnote 9, punkt 48.

21 — Jf. Schloßstraße-dommen, nævnt i fodnote 8, præmis 47. Se også dom af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 45.

nomiske virksomhed« og dermed, for så vidt som der er tale om momspligtig virksomhed, har opnået fradragsret i henhold til direktivets artikel 17, »er et faktisk spørgsmål, som skal vurderes under hensyntagen til samtlige de foreliggende omstændigheder, heriblandt de pågældende goders art og den periode, der er forløbet mellem erhvervelsen af goderne og deres brug til den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed«²².

55. I forbindelse med anvendelsen af disse principper på sag C-487/01 vil jeg først gøre opmærksom på, at Leusden kommune efter egne oplysninger ikke blot havde til hensigt at udleje sportsbanen, så snart arbejdet i forbindelse med omdannelsen var afsluttet, men at den også sammen med den fremtidige lejer agtede at benytte muligheden for at betale moms af udlejningen på grundlag af den daværende affattelse af artikel 11 i loven fra 1968. Dette var også hensigten på det tidspunkt, hvor momsen vedrørende dette arbejde forfaldt i henhold til direktivets artikel 10, dvs. på et tidspunkt, hvor loven fra 1995 endnu ikke var trådt i kraft, hvilket ikke bestrides og desuden fremgår med al tydelighed af omstændighederne, eftersom arbejdet blev afsluttet i 1991, sportsbanen blev udlejet til hockeyklubben pr. 1. januar 1992, og udlejningen rent faktisk blev pålagt moms.

56. Ud fra ovenstående principper må det derfor sluttes, at Leusden kommune opnåede ret til at fradrage momsen for det pågældende arbejde i medfør af direktivets artikel 17, og at den derfor lovligt udnyttede denne ret fuldt ud i årene 1990 og 1991.

57. Det samme gælder for Holin-koncernen, som ifølge forelæggelsesdommen opnåede ret til at fradrage momsen vedrørende opførelsen af den bygning, der blev udlejet til ING²³, i henhold til direktivets artikel 17 og ligeledes udnyttede denne ret fuldt ud²⁴.

58. Dette bringer mig videre til spørgsmålet om, hvorvidt de nederlandske afgiftsmyndigheder i de omhandlede to sager kunne kræve, at Leusden kommune skulle berigtige momsen i medfør af direktivets artikel 20, og/eller at Holin-koncernen skulle betale afgift i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a).

23 — Jf. punkt 3.4.5 i Hoge Raads forelæggelsesdom, hvori der anføres følgende: »I det her foreliggende tilfælde drejer det sig [...] om et afgiftskrav i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), som dog også reelt medfører, at den fradragsret, der var opstået i henhold til sjette direktivs artikel 17, berigtiges.« (min fremhævelse).

24 — Jf. punkt 3.1.1 i forelæggelsesdommen, hvori der anføres følgende: »Den afgiftspligtige foretog fradrag for den fakturerede moms.«

22 — Lennartz-dommen, nævnt i fodnote 17, præmis 21.

— Anvendelse af direktivets artikel 20 på Leusden kommune

59. Hvad angår momsberigtigelsen i henhold til direktivets artikel 20 er jeg ikke i tvivl om, at denne blev pålagt Leusden kommune af den ene grund, at der, efter at loven fra 1995 var trådt i kraft, ikke længere kunne svares moms af den udlejning af sportsbanen til hockeyklubben, hvorved kommunen havde opnået og udøvet sin fradragsret i henhold til direktivets artikel 17.

60. Det kan med andre ord ikke nægtes, at der i det foreliggende tilfælde består en årsagsforbindelse mellem denne lovs ikrafttræden og det over for Leusden kommune rejste krav om som led i en berigtigelse efter direktivets artikel 20 at tilbagebetale den moms, kommunen tidligere har fradraget i overensstemmelse med denne ret.

61. Hvis der under sådanne omstændigheder anvendes en berigtigelse efter direktivets artikel 20, svarer det dog efter min mening til at ophæve den fradragsret, som en afgiftspligtig har erhvervet i henhold til direktivet, blot fordi muligheden for at betale moms af en bestemt virksomhed bortfalder som følge af en lovændring.

62. Dette er efter min opfattelse i direkte modstrid med det, Domstolen fastslog i Schloßstraße-sagen, nemlig at en ændring af den nationale lovgivning ikke kan berøve en afgiftspligtig den momsfradragsret, han har erhvervet i god tro i medfør af direktivet (jf. punkt 52).

63. Uanset denne retspraksis har den nederlandske regering gjort gældende, at direktivets artikel 20 også finder anvendelse i tilfælde, hvor goderne eller tjenesteydelserne af årsager, som den afgiftspligtige ikke har indflydelse på, reelt anvendes til et andet formål end det oprindelige, f.eks. i tilfælde af tyveri af det pågældende gode, og at der derfor ikke er nogen grund til ikke også at anvende denne bestemmelse i forbindelse med lovændringer.

64. Jeg har imidlertid vanskeligt ved at se, at dette støtter den nederlandske regerings antagelse. Den generelle regel i direktivets artikel 20, stk. 1, litra b), foreskriver netop, at der ikke skal ske berigtigelse i tilfælde af »behørigt påvist eller godtgjort ødelæggelse, tab eller tyveri«, dvs. under omstændigheder, som den afgiftspligtige tydeligvis ikke har nogen indflydelse på. Kun i tilfælde af tyveri kan medlemsstaterne fravige denne regel. Jeg mener derfor, at denne bestemmelse snarere afkræfter den nederlandske regerings antagelse, idet den bekræfter, at der — med visse undtagelser, der er udtrykkeligt nævnt i denne artikel — ikke kan foretages en berigtigelse, hvis den afgiftspligtige af en årsag, han ikke har

indflydelse på, ikke kan anvende det pågældende gode til den afgiftspligtige virksomhed, som det oprindeligt var til-tænkt.

65. Den nederlandske regering og Kom-missionen har imidlertid også gjort gæl-dende — og det er efter min opfattelse hjørnестenen i deres argumentation — at direktivets artikel 20 ikke opregner alle de tilfælde, hvor der skal ske en berigtigelse. Den første sætning i artikel 20, stk. 1, og navnlig brugen af ordet »især« viser efter deres opfattelse klart, at den efterfølgende opregning ikke skal anses for udtømmende. Direktivet udelukker derfor ikke, at der kan kræves en berigtigelse i forbindelse med en lovændring.

66. Jeg vil dog gerne bemærke, at artikel 20 ganske rigtigt ikke indeholder en udtøm-mende opregning af de omstændigheder, der kan give anledning til en berigtigelse, men at jeg har temmelig vanskeligt ved at se, at lovændringer skulle være omfattet af de tilfælde, der ikke er udtrykkeligt nævnt, eftersom dette ville skabe tvivl om grund-læggende fællesskabsretlige principper. Efter min opfattelse er det nemlig klart, at lovgiver, i betragtning af de konsekvenser, som en berigtigelse i et sådant tilfælde ville få, ville have nævnt det udtrykkeligt, hvis dette tilfælde skulle omfattes af bestemmel-serne i artikel 20. Ved ikke at nævne dette har lovgiver givetvis ønsket at udelukke en sådan mulighed, hvilket i øvrigt er i over-ensstemmelse med den generelle regel, jeg netop har nævnt.

67. Hvis dette er tilfældet, afkræfter det efter min mening den nederlandske rege-rings og Kommissionens påstand om, at omstændighederne i den foreliggende sag i alle tilfælde adskiller sig fra de omstændig-heder, der gjorde sig gældende i Schloßstraße-sagen, eftersom der i den sidstnævnte sag var tale om en lovændring, der med tilbagevirkende kraft ophævede et fradrag, som allerede var bevilget, hvor-imod der her er tale om en lovmæssig berigtigelse af et fradrag i medfør af direktivets artikel 20, som udelukkende gælder for den del af berigtigelsesperioden på ti år, der endnu ikke var indledt på det tidspunkt, hvor lovændringen trådte i kraft.

68. Når denne antagelse ikke kan støttes, skyldes det i første række, at den hviler på en vid fortolkning af artikel 20, som jeg netop har taget afstand fra, men også, at det er vanskeligt at se, hvordan man, uanset hvor overbevisende der argumenteres her-fer, kan se bort fra en lovændrings til-bagevirkende kraft, alene fordi den ikke går så vidt som til at ophæve retsforhold, der ikke længere er gyldige, men »begrænser sig til« at udelukke, at en ret, der er lovligt erhvervet i henhold til de tidligere regler, udnyttes for fremtiden.

69. Denne antagelse må desuden efter min opfattelse forkastes, fordi den er baseret på et cirkelargument. Ifølge Kommissionen nævnte Domstolen nemlig i Schloßstraße-dommen en eventuel anvendelse af direkti-vets artikel 20 som et af de tilfælde, hvor det var muligt at ophæve en fradragsret. Kommissionen har heraf udledt, at denne bestemmelse gør det lovligt at ophæve en

sådan ret under alle omstændigheder, dvs. også efter den omhandlede lovændring. Her bør det imidlertid indskydes, at Kommissionen på denne måde netop tager det for givet, som den ønsker at bevise. Den foreliggende sag sigter nemlig ikke mod at afklare, om det er muligt at ophæve en fradragsret med hjemmel i artikel 20 (det hersker der ingen tvivl om), men derimod, om dette er muligt i ethvert tilfælde og navnlig i forbindelse med en lovændring, der med tilbagevirkende kraft omdanner en hidtil momspligtig aktivitet til en momsfritaget aktivitet. Som tidligere nævnt er dette imidlertid ikke muligt ifølge artikel 20 og kan heller ikke udledes af henvisningen til Schloßstraße-sagen, hvor denne bestemmelse blev anvendt til andre formål og i en anden sammenhæng.

70. Som tidligere nævnt argumenterer den nederlandske regering imidlertid også i generelle og overbevisende vendinger for, at den pågældende lovændring har tilbagevirkende kraft. Det vil jeg imidlertid vende tilbage til senere, eftersom denne argumentation især vedrører sag C-7/02 (jf. punkt 85-101).

71. Jeg vil nu se nærmere på en række andre argumenter, som den nederlandske regering har fremført til støtte for sin antagelse. Regeringen har for det første gjort gældende, at princippet om den berettigede forventning ikke er tilsidesat, fordi skatteministeriet allerede i december 1994 fremlagde sine planer om at ændre artikel 11 i loven fra 1968 og bekræftede dette i sit svar på et spørgsmål i parlamentet den 21. marts 1995 og i en pressemeddelelse den 31. marts 1995.

72. Dette argument mener jeg heller ikke er holdbart. Det fremgår nemlig af oplysningerne i sagen, at Leusden kommune opnåede den omhandlede fradragsret længe før de anførte erklæringer. Disse erklæringer har derfor ikke haft nogen betydning for kommunens berettigede forventning om, at den ikke kunne fortabe denne ret.

73. Den nederlandske regering har desuden støttet sin antagelse på Becker-dommen²⁵, Weissberger-dommen²⁶ og Monte Dei Paschi Di Siena-dommen²⁷, som omhandler princippet om, at en person, der har til hensigt at udøve en afgiftsfritaget virksomhed, ikke kan opnå fradragsret.

74. Hertil kan imidlertid indvendes, at Leusden kommune i den foreliggende sag som nævnt erhvervede denne ret, før udlejningen af sportsbanen blev fritaget for moms.

75. Jeg er heller ikke overbevist af den franske og nederlandske regerings argument om, at det, hvis Leusden kommune fritages for ethvert krav om berigtigelse, vil medføre en urimelig forskelsbehandling i forhold til alle de afgiftspligtige, der efter

25 — Nævnt i fodnote 10.

26 — Nævnt i fodnote 11.

27 — Nævnt i fodnote 12.

ikrafttrædelsen af loven fra 1995 befandt sig i samme situation, som Leusden kommune gjorde, før denne lov trådte i kraft, men som ikke havde ret til at fradrage moms.

opnåede som bekendt ret til at fradrage momsen vedrørende opførelsen af den bygning, der blev udlejet til ING, allerede inden loven fra 1995 trådte i kraft (jf. punkt 57).

76. Efter min opfattelse er det nemlig indlysende, at en sådan »forskelsbehandling« må betragtes som en naturlig følge af, at der vedtages en ny regel, som ændrer en eksisterende regel, og som, i overensstemmelse med princippet om, at der ikke bør lovgives med tilbagevirkende kraft, kun er fremadrettet og derfor uundgåeligt skaber et skel mellem retsforhold, der er stiftet på grundlag af den ændrede regel, og retsforhold, der opstår efterfølgende.

79. Alligevel har den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen gjort gældende, at Holin-koncernen i henhold til direktivet skal erlægge momsen for dette arbejde, fordi afgiftspligtens indtræden, dvs. Holin-koncernens »udtagelse« af den pågældende faste ejendom »til brug for sin virksomhed« som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), som i dette tilfælde falder sammen med det tidspunkt, hvor banken overtog den lejede ejendom, fandt sted den 1. januar 1996, dvs. efter, at loven fra 1995 var trådt i kraft. De afviser derfor nærmere bestemt, at denne lov skulle have tilbagevirkende gyldighed.

77. I lyset af det ovenfor anførte mener jeg derfor, at principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at Leusden kommune under de foreliggende omstændigheder pålægges en berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20.

— Anvendelse af direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), på Holin-koncernen

78. Jeg vil nu se på, om direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), i den foreliggende sag finder anvendelse på Holin-koncernen. Koncernen

80. Jeg mener dog ikke, at dette argument er holdbart. Selv om det anerkendes, at afgiftspligten i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), i det foreliggende tilfælde indtrådte efter, at loven fra 1995 var trådt i kraft, ændrer det intet ved den kendsgerning, at der forinden var indtruffet en anden omstændighed, som bevirkede, at afgiftspligten indtrådte — nemlig at Holin-koncernen havde ladet den faste ejendom opføre og betalt for den — og at koncernen allerede ved denne lejlighed havde opnået momsfradragsret.

81. Hvis man under sådanne omstændigheder fastslog, at direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), finder anvendelse på Holin-koncernen med hensyn til det samme arbejde, vil det, som den forelæggende ret ganske rigtigt har bemærket²⁸, og Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, medføre, at Holin-koncernen har pligt til at tilbagebetale den tidligere fradragte moms og dermed berøves den fradragsret, som den erhvervede, inden loven trådte i kraft.

82. Der kan efter min mening ikke herske nogen tvivl om, at det netop er ikrafttrædelsen af denne lov, der bevirker, at betingelserne for, at direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), finder anvendelse på Holin-koncernen, er opfyldt. Denne bestemmelse gælder nemlig kun, hvis den afgiftspligtige hos en tredjemand indkøber et gode, som han udtager til brug for sin virksomhed, men ikke opnår ret til fuldt fradrag af momsen.

83. Det er kun, fordi loven fra 1995 ophævede muligheden for at erlægge moms af udlejningen af den faste ejendom til ING, at Holin-koncernen ikke længere kunne påberåbe sig retten til at fradrage moms af fast ejendom erhvervet fra tredjemand.

84. Jeg mener derfor, at der består en klar årsagsforbindelse mellem ikrafttrædelsen af loven fra 1995 og ophævelsen af den fradragsret, som Holin-koncernen havde opnået tidligere ved momspligtens opståen i medfør af direktivets artikel 5, stk. 7, litra a). Det bekræfter efter min opfattelse, at loven i det foreliggende tilfælde er anvendt med tilbagevirkende kraft.

85. Den nederlandske regering har også gjort gældende, at de betingelser, der ifølge Domstolens ovenfor anførte praksis (jf. punkt 46) skal være opfyldt, for at en fællesskabsretsakt kan gives tilbagevirkende gyldighed, under alle omstændigheder er opfyldt i dette tilfælde. Ifølge denne retspraksis kan dette nemlig undtagelsesvis tillades, »når det tilstræbte formål fordrer det, og når de berørtes berettigede forventning respekteres behørigt«²⁹.

86. Begge disse betingelser er efter den nederlandske regerings opfattelse opfyldt her. For det første var hensigten med ændringerne i loven fra 1995 nemlig at bringe visse former for misbrug i forbindelse med anvendelsen af artikel 11 i loven fra 1968 til ophør. For det andet havde det nederlandske skatteministerium i flere erklæringer og i en pressemeddelelse den 31. marts 1995 underrettet de afgiftspligtige om, at denne bestemmelse muligvis ville blive ændret.

28 — Jf. punkt 3.4.5 i forelæggelsesdommen, der er citeret i fodnote 23.

29 — Jf. bl.a. Zuckerfabrik-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 49 med yderligere henvisninger.

87. Hvad angår det nederlandske skatteministeriums erklæringer vil jeg imidlertid indskyde, at hvis det, som det var tilfældet med Leusden kommune (jf. punkt 72), viser sig, at Holin-koncernen erhvervede momsfradragsretten forud for disse erklæringer, har de selvfølgelig ikke kunnet forhindre, at der opstod en berettiget forventning hos koncernen om, at denne ret ville blive opretholdt.

88. Det synes imidlertid at fremgå af andet præjudicielle spørgsmål³⁰, at Holin-koncernen erhvervede den pågældende ret efter, at disse erklæringer blev fremsat.

89. Alligevel vil jeg være tilbøjelig til, som Kommissionen har gjort i sit skriftlige indlæg, at afvise, at en pressemeddelelse, der udelukkende omhandler et lovforslag, som ikke nødvendigvis vil blive vedtaget, skulle kunne medføre, at der opstår en berettiget forventning om, at en ret, der er erhvervet i henhold til den gældende lovgivning, ikke kan fortabes.

90. Selv om det antages, at Holin-koncernen ikke længere kunne have fuld tillid til, at denne ret ville blive bevaret, fordi den var

blevet varskoet om en kommende lovændring, gælder der i det foreliggende tilfælde også en anden betingelse, som ifølge Domstolen skal være opfyldt, for at en foranstaltning kan have tilbagevirkende kraft, nemlig at dette er uomgængeligt nødvendigt af hensyn til det mål, der skal nås³¹.

91. Hertil har den nederlandske regering som nævnt blot anført, at hensigten med loven fra 1995 var at forhindre misbrug, som skyldtes mangler i den tidligere gældende lov.

92. Rent bortset fra, at den forelæggende ret i det præjudicielle spørgsmål udtrykkeligt har udelukket, at koncernen skulle have gjort sig skyldig i svig eller misbrug i den aktuelle sag, mener jeg heller ikke, at den nederlandske regering i sin antagelse tager tilstrækkeligt hensyn til den egentlige rækkevidde af den påberåbte retspraksis.

93. Efter min opfattelse kan det nemlig ikke med rette sluttes ud fra denne praksis, at behovet for at nå det mål, der tilgodeses af en retsakt, i sig selv er tilstrækkeligt til at berettige, at denne retsakt krænker erhvervede rettigheder. Det er jo indlysende, at det netop er krænkelsen, der skal være berettiget, og ikke den retsakt, der er vedtaget.

30 — Jeg tænker især på det sted, hvor der tales om en »[...] fradragsret, der er opstået i tiden mellem meddelelsen om den påtænkte lovændring, der er nævnt i det første spørgsmål, og ændringens ikrafttræden [...]«.

31 — Jf. bl.a. dom af 30.9.1982, sag 108/81, Amylum, Sml. s. 3107, præmis 5 og 6, og Zuckerfabrik-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 50-54.

Det skal med andre ord godtgøres, at det er nødvendigt, at retsakten tillægges tilbagevirkende gyldighed, som et middel til at nå de mål, der tilsigtes med den pågældende retsakt, og at dette middel i øvrigt ikke vil kunne undværes og står i rimeligt forhold til det mål, der forfølges.

94. Som Kommissionen har fremhævet i sit skriftlige indlæg, ser det i den foreliggende sag ikke ud til, at den nederlandske regering har godtgjort, at disse betingelser er opfyldt, og dette fremgår efter min mening heller ikke klart af en objektiv gennemgang af sagen. Det ser snarere ud til, at det modsatte er tilfældet, i betragtning af, at Holin-koncernen som nævnt har optrådt fuldstændig korrekt i den konkrete sag.

95. Det Forenede Kongeriges regering har imidlertid gjort gældende, at det var nødvendigt, at loven fra 1995 fik tilbagevirkende kraft fra den 31. marts 1995, dvs. fra det tidspunkt, hvor skatteministeriet udsendte pressemeddelelsen om, at man havde til hensigt at vedtage denne lov, for at undgå en bestemt form for misbrug — i Det Forenede Kongerige kendt som »prepayment scheme« (forudbetaling) — som ellers kunne være begået af visse afgiftspligtige i tidsrummet, fra loven blev annonceret, til den trådte i kraft.

96. Denne form for misbrug består navnlig i, at en virksomhed med hjælp fra en eller flere involverede virksomheder kunstigt fastsætter afgiftspligtens indtræden i henhold til direktivet til et tidspunkt, der ligger før lovens ikrafttræden.

97. Dette argument finder jeg imidlertid heller ikke overbevisende. Selv om det virker meget rimeligt og ønskeligt at skride ind over for et sådant misbrug, mener jeg ikke, at det af den grund skulle være nødvendigt at give loven fra 1995 tilbagevirkende gyldighed.

98. Som Domstolen nemlig har fastslået flere gange tidligere, stadfæster direktivet princippet om, at afgiftsmyndighederne »[i] tilfælde af svig eller misbrug [...] med tilbagevirkende kraft [kan] kræve de fratrukne beløb tilbagebetalt«³².

99. At en virksomhed kunstigt fastsætter det tidspunkt, hvor afgiftspligten indtræder, er efter min mening et klart eksempel på en situation, hvor det som følge af svig eller misbrug er berettiget at kræve hele den moms, virksomheden har fradraget, tilbagebetalt i henhold til direktivet.

32 — Inzo-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 24, Gabalfrisa-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 46, og Schloßstraße-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 40.

100. I denne sag har den forelæggende ret imidlertid som nævnt udelukket, at Holin-koncernen har gjort sig skyldig i svig eller misbrug. Hvis loven fra 1995 anvendes på koncernen, vil det derfor bevirke, at den uretmæssigt og med tilbagevirkende kraft berøves en fradragsret, som den har erhvervet i god tro.

101. På baggrund heraf må det derfor fastslås, at det ikke er berettiget at anvende loven fra 1995 med tilbagevirkende kraft i det foreliggende tilfælde.

102. Af de grunde, jeg har anført i det foregående (jf. punkt 75 og 76), kan jeg heller ikke tilslutte mig den franske regerings og Det Forenede Kongeriges regerings argument om, Holin-gruppens fritagelse for den omhandlede afgift resulterer i en urimelig forskelsbehandling i forhold til alle de afgiftspligtige, der efter ikrafttrædelsen af loven fra 1995 befandt sig i samme situation, som Holin-koncernen gjorde, før denne lov trådte i kraft, men som ikke havde ret til at fradrage moms.

103. Af de tidligere anførte grunde mener jeg, at principperne om retssikkerhed og om beskyttelse af den berettigede forventning i

den foreliggende sag ligeledes er til hinder for, at direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), anvendes på Holin-koncernen.

— Forslag til afgørelse af de to gennemgåede spørgsmål

104. På baggrund heraf mener jeg derfor, at det første præjudicielle spørgsmål i de to sager må besvares med, at principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at en afgiftspligtig alene af den grund, at han som følge af en lovændring ikke længere har mulighed for at svare moms af den virksomhed, som han har opnået fradragsret for i henhold til direktivet, pålægges en berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20 eller en afgift i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a).

B — *Det andet præjudicielle spørgsmål i sag C-487/01*

105. Den forelæggende ret ønsker med dette spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om loven fra 1995, såfremt det første spørgsmål i denne sag besvares bekræftende, indtil berigtigelsesperiodens udløb er uanvendelig for så vidt angår lejere, der har

valgt at svare afgift af udlejningen i henhold til den gældende regel, hvilket betyder, at hockeyklubben i denne periode stadig har pligt til at betale moms for leje af sportsbanen.

106. Den nederlandske regering mener ikke, det er nødvendigt at besvare dette spørgsmål, fordi det første spørgsmål må besvares benægtende.

107. Det er også den franske regerings holdning. Den har imidlertid udtalt, at det andet spørgsmål af hensyn til princippet om afgiftsneutralitet og for at sikre et vel-fungerende momssystem bør besvares på linje med det første, hvis dette besvares bekræftende.

108. Leusden kommune og Kommissionen har ikke kommenteret dette spørgsmål.

109. Hertil vil jeg indledningsvis bemærke, at det »tilkommer den nationale ret [...] på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudicial afgørelse er nødvendig for, at den kan

afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen«³³. Domstolen har dog i flere tilfælde udtalt, at den »ikke kan træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den af den nationale ret ønskede fortolkning eller vurdering af en fællesskabsbestemmelses gyldighed savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter«³⁴.

110. Det fremgår af denne praksis, at »[s]åfremt det viser sig, at det forelagte spørgsmål klart ikke er relevant for tvistens afgørelse, må Domstolen fastslå, at den ikke kan træffe afgørelse«³⁵. Domstolen har i samme forbindelse også udtalt, at det »[m]ed henblik på at give Domstolen mulighed for at udfylde sin rolle i overensstemmelse med traktaten, er [...] ubetinget nødvendigt, at de nationale retter i tilfælde, hvor grundene til, at de finder, at en besvarelse af deres spørgsmål er nødvendig for tvistens løsning, ikke klart fremgår af sagen, redegør for disse«³⁶.

33 — Dom af 21.1.2003, sag C-318/00, Bacardi-Martini, Sml. I, s. 905, præmis 41. Jf. i samme retning bl.a. dom af 15.12.1995, sag C-415/93, Bosman m.fl., Sml. I, s. 4921, præmis 59, af 15.6.1999, sag C-421/97, Tarantik, Sml. I, s. 3633, præmis 33, og af 13.7.2000, sag C-36/99, Idéal Tourisme, Sml. I, s. 6049, præmis 20.

34 — Bacardi-Martini-dommen, nævnt i fodnote 33, præmis 43. Jf. også dom af 16.7.1992, sag C-343/90, Lourenço Dias, Sml. I, s. 4673, præmis 17 og 18, af 16.7.1992, sag C-83/91, Meilicke, Sml. I, s. 4871, præmis 25, Bosman-dommen, nævnt i fodnote 33, præmis 61, dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW, Sml. I, s. 1157, præmis 52, og Idéal Tourisme-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 33, præmis 20.

35 — Lourenço Dias-dommen, nævnt i fodnote 34, præmis 20.

36 — Dom af 16.12.1981, sag 244/80, Foglia mod Novello, Sml. s. 3045, præmis 17.

111. På den anden side forklares det hverken i forelæggelsesdommen eller i de øvrige sagsakter, hvordan et eventuelt svar på det rejste spørgsmål skulle hjælpe den forelæggende ret med at afgøre den tvist, der er indbragt for den.

112. Det fremgår nemlig af oplysningerne i sagen, at tvisten mellem Leusden kommune og de nederlandske afgiftsmyndigheder udelukkende skyldes myndighedernes beslutning om at pålægge den afgiftspligtige en berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20. Det er mere usikkert, om den forelæggende ret har taget stilling til, hvorvidt hockeyklubben stadig havde pligt til at betale moms af lejebeløbet, efter at loven fra 1995 var trådt i kraft.

113. Jeg mener i øvrigt ikke, at det sidste spørgsmål falder inden for rammerne af den sag, der anlagt ved Hoge Raad, eftersom hverken den nederlandske regering eller Leusden kommune har fundet det fornødent at fremsætte bemærkninger til Domstolen herom, og eftersom hockeyklubben, som naturligvis har den største interesse i et eventuelt svar på det pågældende spørgsmål, slet ikke har givet sin mening til kende i den foreliggende sag, og ydermere efter mit kendskab ikke har været inddraget i den nationale sag.

114. Jeg må ud fra disse betragtninger fastslå, at Hoge Raads andet spørgsmål i

sag C-487/01 er rent hypotetisk og følgelig ikke kan antages til realitetsbehandling.

115. Såfremt Domstolen imidlertid skulle være af en anden mening, vil jeg gerne bemærke følgende.

116. Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, vil det i praksis betyde, at loven fra 1995 for den resterende del af berigtigelsesperioden ganske enkelt ikke finder anvendelse på de lejekontrakter, som var indgået ved dens ikrafttræden, samt at de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder tilføres en afgift, der ellers ikke længere kunne opkræves. Et sådant svar vil med andre ord gøre det muligt for de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder at råde bod på, at loven fra 1995 ikke indeholder nogen overgangsregel, som bestemmer, at lejere, der ikke er momspligtige i henhold til denne lov, skal fortsætte med at betale moms indtil berigtigelsesperiodens udløb.

117. Set i dette perspektiv beror dette spørgsmål efter min opfattelse snarere på en fortolkning af national ret end af fællesskabsretten. Hvis det — som jeg har forklaret i svaret på det første spørgsmål — forholder sig således, at en medlemsstat, der ændrer de nationale bestemmelser om opkrævning af moms af udlejning af fast ejendom, ifølge principperne om retssikkerhed og om den berettigede forventning har pligt til at respektere den fradragsret, som

lejere af fast ejendom har erhvervet på grundlag af denne lov, er der efter min opfattelse ingen fællesskabsretlige principper, som hindrer, at medlemsstaten i forbindelse med denne ændring — måske ufrivilligt — fratager sine egne skatte- og afgiftsmyndigheder muligheden for også fremover at opkræve afgift hos udlejerne af disse ejendomme.

118. Den franske regering har imidlertid anført, at hvis det ikke anerkendes, at de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder har ret til fortsat at opkræve moms hos udlejerne af fast ejendom, som på grundlag af den tidligere lov havde valgt at betale denne afgift, vil dette sætte momsens neutralitet og momssystemets tilfredsstillende funktion på spil.

119. Dette argument kan imidlertid diskuteres. Som jeg forstår det, støttes argumentet på en påstået tilsidesættelse af to af principperne i direktivet, nemlig princippet om, at »alle erhvervsdrivende [skal] behandles neutralt med hensyn til afgiftsbyrden, uafhængigt af, om de alene foretager forberedende handlinger eller allerede udøver afgiftspligtig virksomhed«³⁷, og princippet om, at en afgiftspligtig kun må

fradrage den moms, der er erlagt i forbindelse med en transaktion i et tidligere omsætningsled, hvis denne transaktion er iværksat med henblik på en transaktion i et senere led.

120. Jeg mener dog ikke, at der er sket en tilsidesættelse af nogen af disse principper i den foreliggende sag. Da Leusden kommune fradrog moms vedrørende arbejdet i forbindelse med omdannelsen af sportsbanen, skete det med henblik på en virksomhed — udlejning af denne bane til hockeyklubben — som var afgiftspligtig i henhold til den dagældende nationale lovgivning. Leusden kommune opnåede og udløvede som følge heraf sin fradragsret i nøje overensstemmelse med de ovennævnte principper.

121. Eftersom svaret på dette spørgsmål øjensynligt ikke afhænger af fortolkningen af bestemmelserne i direktivet eller af anvendelsen af fællesskabsretlige principper, mener jeg, at spørgsmålet, hvis det skal realitetsbehandles, må besvares med, at det tilkommer den nationale ret ud fra principperne i den nationale retsorden at vurdere, om udlejerne, der med baggrund i den lovgivning, der var gældende på tidspunktet for lejekontraktens udfærdigelse, har valgt at erlægge moms af udlejningen, stadig har pligt til at betale afgift, efter at der er indtrådt en lovændring, som bevirker, at det ikke længere er muligt at svare moms af denne udlejning.

37 — Jf. generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse af 23.11.1995 i Inzo-sagen, nævnt i fodnote 18, punkt 27, samt Rompelman-dommen, nævnt i fodnote 18, præmis 23.

C — *Det andet præjudicielle spørgsmål i sag C-7/02*

udlejning, og at en eventuel beskatning af det arbejde, den lod udføre på denne ejendom efter tidspunktet for denne meddelelse, vil være i strid med principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed.

122. Med det andet spørgsmål i sag C-7/02 har den forelæggende ret, hvis jeg har forstået det korrekt, reelt anmodet Domstolen om at klarlægge to aspekter. Den har for det første spurgt, om et eventuelt bekræftende svar på det første spørgsmål om, hvorvidt den fradragsret, som Holin-koncernen erhvervede inden loven fra 1995 trådte i kraft, ikke kan fortabes, også gælder for tiden efter, at skatteministeriet i sin pressemeddelelse den 31. marts 1995 orienterede om den påtænkte ændring af artikel 11 i loven fra 1968. Hvis det ikke er tilfældet, ønsker Hoge Raad oplyst, om koncernen i henhold til direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), har pligt til at erlægge en afgift, der som omhandlet i direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b)³⁸, beregnes på grundlag af de omkostninger i forbindelse med opførelsen af den faste ejendom, der er udlejet til ING, som er tilkommet efter tidspunktet for pressemeddelelsen.

124. Den franske regering har anført, at hvis Domstolen fastslår i sit svar på det første spørgsmål, at afgiften i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), ikke kan danne grundlag for en berigtigelse af et momsfradrag, der er foretaget i forbindelse med en virksomhed, som efterfølgende fritages for moms som følge af en lovændring, vil denne afgift ikke kunne anvendes på Holin-koncernen for hele perioden op til lovændringen. Den franske regering mener heller ikke, at det i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), vil være muligt udelukkende at beregne afgiften på grundlag af de omkostninger til opførelsen af den pågældende faste ejendom, som er tilkommet efter tidspunktet for pressemeddelelsen.

123. Holin-koncernen har gjort gældende, at den nævnte pressemeddelelse først blev udsendt, efter at den havde påtaget sig en række forpligtelser over for ING vedrørende den fremtidige udlejning af den faste ejendom samt betaling af moms for denne

125. Det er den nederlandske regering og Det Forenede Kongeriges regering imidlertid ikke enige i. De mener nemlig, at Holin-koncernen i hvert fald efter den 31. marts 1995 var bekendt med, at den ville blive pålagt afgiften i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), hvis den besluttede sig for at udleje den faste ejendom, som den var ved at opføre, til ING. De to regeringer mener

38 — Ifølge denne artikel er beskatningsgrundlaget ved de i direktivets artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted.

derfor ikke, at Holin-koncernen kan påberåbe sig principperne om den berettigede forventning og om retssikkerhed for perioden efter den 31. marts 1995, men at den afgift, der er beregnet på grundlag af de omkostninger, der er tilkommet i denne periode, finder anvendelse på koncernen.

dighed, at den pågældende lovændring var kundgjort i en pressemeddelelse.

126. Kommissionen har endelig anført i sit skriftlige indlæg³⁹, at pressemeddelelsen ikke kunne medføre, at der hos Holin-koncernen blev skabt en berettiget forventning om, at der kunne erlægges moms i forbindelse med udlejningen af den pågældende faste ejendom. Ifølge Kommissionen omhandlede denne meddelelse reelt kun et lovforslag fra den nederlandske regering, som parlamentet ikke nødvendigvis ville vedtage, eller som det ville vedtage i en anden affattelse. Kommissionen slutter heraf, at den gældende lovgivning også i perioden fra pressemeddelelsen blev udsendt, til den nye regel blev endelig vedtaget, kunne skabe en berettiget forventning hos de afgiftspligtige.

128. Jeg vil derfor nøjes med at minde om det, jeg allerede har bemærket til det første spørgsmål, nemlig dels, at det, som Kommissionen ganske rigtigt har bemærket, ikke virker sandsynligt, at Holin-koncernen, efter at pressemeddelelsen blev udsendt, ikke skulle kunne stole fuldt og fast på sin erhvervede fradragsret (jf. punkt 89), dels, at der i det foreliggende tilfælde ikke ser ud til at være nogen rimelig begrundelse for at ophæve denne ret i medfør af loven fra 1995 (jf. punkt 90-101).

127. Som jeg ser det, har den forelæggende ret med dette spørgsmål blot omformuleret det første spørgsmål, der er stillet i samme sag, men lagt større vægt på den omstæn-

129. Af disse grunde mener jeg, at det må fastslås, at besvarelsen af det første spørgsmål også gælder for tidsrummet, efter at skatteministeriet i en pressemeddelelse oplyste, at den nederlandske regering havde til hensigt at ændre den gældende momslovgivning.

39 — Under retsmødet ændrede Kommissionen ganske vist holdning i forhold til sit skriftlige indlæg med hensyn til det første af de to spørgsmål, der er stillet i den omhandlede sag (jf. punkt 43), men kom ikke med yderligere tilkendegivelser om det andet spørgsmål.

V — Forslag til afgørelse

130. I lyset af det ovenfor anførte foreslår jeg derfor, at Domstolen fastslår følgende:

- »1) Hvad angår de første spørgsmål i sag C-487/01 og i sag C-7/02: Principperne om beskyttelse af den berettigede forventning og om retssikkerhed er til hinder for, at en afgiftspligtig alene af den grund, at han som følge af en lovændring ikke længere har mulighed for at svare moms af den virksomhed, som han har opnået fradragsret for i henhold til direktivet, pålægges en berigtigelse i henhold til sjette momsdirektivs artikel 20 eller en afgift i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a).

- 2) Hvad angår det andet spørgsmål i sag C-487/01: Dette spørgsmål kan ikke antages til realitetsbehandling. Det tilkommer under alle omstændigheder den nationale ret ud fra principperne i den nationale retsorden at vurdere, om udlejere, der med baggrund i den lovgivning, der var gældende på tidspunktet for lejekontraktens udfærdigelse, har valgt at erlægge moms af udlejningen, stadig har pligt til at betale afgift, efter at der er indtrådt en lovændring, som bevirker, at det ikke længere er muligt at svare moms af denne udlejning.

- 3) Hvad angår det andet spørgsmål i sag C-7/02: Svaret på det første spørgsmål gælder også for tidsrummet, efter at skatteministeriet i en pressemeddelelse oplyste, at den nederlandske regering havde til hensigt at ændre den gældende momslovgivning.«